
„Loop holes“ oder gewollte Begünstigungen im österreichischen Einkommensteuersystem?

Richard Bock

I. Einleitung

Der Begriff „loop holes“ entstammt, wie viele im deutschen Sprachraum verwendete Anglizismen, dem Abgabenrecht¹. Das Wort wird figural verwendet. Man versteht darunter die Möglichkeit, durch formalrechtliche Ausnutzung steuerrechtlicher Bestimmungen seitens des Gesetzgebers oft ungewollte Steuerersparnisse zu verwirklichen. Offensichtlich führen gesetzte Rechtsnormen zu nicht vom Gesetzgeber gewünschten Zielen. Oberstgerichtliche Entscheidungen, die gegen die Verwaltungsauffassung und gegen die Intention des Gesetzgebers sprechen, können dazu ebenso beitragen wie die rein formale Auslegung einer Gesetzeslage, die in einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Sachzusammenhang verwendet wird. „Lücken“ in der Steuergesetzgebung können wegen des demokratisch-rechtsstaatlichen Wechselspiels zwischen Abgabenlegislative, Judikatur und Abgabenverwaltung nicht statisch unveränderlich sein. Es werden immer wieder neue Möglichkeiten gefunden.

Als klassische Beispiele für „loop holes“ im österreichischen Abgabenrecht könnten erstens die bis vor kurzem bestehende Möglichkeit,

*) Die Beratungen der Steuerreformkommission sollen bis Jahresende weitgehend abgeschlossen sein. Sowohl die Zusammensetzung der Kommission und ihrer Arbeitsgruppen als auch der bisherige Verlauf der Besprechungen lassen vermuten, daß grundsätzliche Probleme der Einkommensbesteuerung bei Selbständigen und Unternehmen nicht behandelt werden. Es wurde daher versucht, in diesem und den beiden anschließenden Artikeln einige der in der Steuerkommission sicher offen bleibenden Fragen zu beleuchten.

im Rahmen einer Mitunternehmerschaft als Kommanditist höhere Verlustzuweisungen im Verlustausgleich mit anderen Einkunftsarten geltend zu machen als die Hafteinlage betrug, und zweitens das Aussteigen aus der Kommanditgesellschaft mit negativem Kapitalkonto ohne einen Veräußerungsgewinn versteuern zu müssen, genannt werden.

Im Gegensatz zu den „loop holes“ steht der Mißbrauch von „Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts“². Die Abgabepflicht kann durch zivilrechtliche Konstruktionen weder umgangen noch gemildert werden. Mißbrauch wird dann anzunehmen sein, wenn ein nach bürgerlichem Recht ungewöhnlicher Weg zur Erreichung eines Zieles eingeschlagen wird, um damit bestimmte abgabenrechtliche Vorteile zu erlangen.

Wenn jedoch der Steuerpflichtige in der Abgabengesetzgebung explizit vorgesehene Abgabenbefreiungen oder Begünstigungen in Anspruch nimmt, kann sicherlich nicht von Mißbrauch der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes gesprochen werden; auch dann nicht, wenn durch Ausnutzung abgabenechtlicher Begünstigungen in Abstimmung mit oft komplizierten zivil-, handels- und gesellschaftsrechtlichen Konstruktionen die Steuerersparnis optimiert wird. Dies deswegen, da der Gesetzgeber mit den Begünstigungen gewollte wirtschafts- oder sonstige politische Zielsetzungen mittels eines auch im Steuerrecht ausgebauten Anreizsystems zu erreichen trachtet.

Vergleicht man die Einkommensteuer- (bzw. Lohnsteuer-)quoten — bezogen auf das Bruttonationalprodukt — in verschiedenen Ländern, so kann festgestellt werden, daß Österreich im internationalen Vergleich verhältnismäßig gut abschneidet.

Darstellung des Steueraufkommens in % des Bruttonationalproduktes³ 1976

	p. c.	Reihung		p. c.	Reihung
Österreich	9,7	16	Luxemburg	21,4 ⁴	5
BRD	12,8	13	Italien	8,1	19
Schweiz	14,1	12	Griechenland	4,9	22
Belgien	16,0	8	Türkei	9,2	17
Dänemark	25,7	1	Irland	11,1	15
Finnland	22,7	3	Australien	17,0	7
Niederlande	15,7	9	Neuseeland	21,4	4
Norwegen	18,9	6	Japan	8,6	18
Schweden	23,7	2	Spanien	4,8	23
Frankreich	7,3	20	Portugal	5,3	21
Großbritannien	15,7	10	Kanada	15,4	11
			USA	12,7	14

Angesichts der im internationalen Vergleich geringen Steuerbelastung der österreichischen Einkommen ergibt sich die Frage, ob die am Beginn unserer Ausführungen angeführten Sachverhalte auf die Höhe der Steuerquoten Einfluß haben.

Der Mißbrauch „von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Bürgerlichen Rechtes“ ist weitgehend auszuschließen, da die Finanzverwaltung gemäß den Bestimmungen des § 22 (2) der Bundesabgabenordnung angehalten wird, bei Mißbrauch „die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.“ Wie weit sich die sogenannten „loop holes“ bzw. die Begünstigungen und Befreiungen ziffernmäßig auf die Besteuerungsquoten auswirken, wird schwer festzustellen sein.

Außerdem hat auch die Gestaltung des Einkommensteuertarifs nicht unwesentliche Auswirkungen auf die oben aufgezeigten Einkommensteuerquoten. Betrachtet man nämlich bei der Darstellung des österreichischen Einkommensteuertarifs die Marginalbelastung und die Durchschnittsbelastung, so kann festgestellt werden, daß die Einkommen in Österreich zumindest in den unteren Bereichen tarifmäßig günstig behandelt werden. Dies soll folgende Darstellung veranschaulichen⁵:

Tarif 1978

zu versteuerndes Einkommen	Marginalbelastung	Durchschnittsbelastung (ohne Alleinverdiener- absetzbetrag)
S 50.000,—	23 %	14,2 %
„ 100.000,—	28 %	21,2 %
„ 250.000,—	48 %	31,4 %
„ 500.000,—	55 %	42,6 %
„ 1.000.000,—	58 %	50,3 %
„ 2.000.000,—	62 %	55,6 %

Zielsetzung dieser Abhandlung soll es sein, mögliche Begünstigungen und Befreiungen, die sich aus dem Einkommensteuerrecht selbst ergeben, aufzuzeigen. Daneben sollen einige aus den Grundprinzipien und Grundsätzen des Einkommensteuerrechtes ableitbare „loop holes“ veranschaulicht werden. Dazu soll vorerst das österreichische Einkommensteuersystem in seinen Grundzügen kurz dargestellt werden.

II. Grundzüge des österreichischen Einkommensteuersystems

Bei der österreichischen Einkommensteuer handelt es sich um eine Subjekt- oder Personensteuer, welche im Einkommensteuergesetz 1972, in den dazu ergangenen Verordnungen und einzelnen Sondergesetzen

rechtlich verankert ist. Doralt-Ruppe⁶ sehen als die systemtragenden Prinzipien, die sowohl für steuerpolitische Entscheidungen als auch für die Rechtsanwendung von Bedeutung sind, die folgenden:

- das Prinzip der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit
- das Nettoprinzip
- das Prinzip der synthetischen Einkommensteuer
- das Prinzip der Progression der Einkommensteuer
- das Prinzip der Periodenbesteuerung
- das Prinzip der Nichtabzugsfähigkeit von Kosten der Lebenshaltung.

Das Prinzip der Besteuerung der persönlichen Leistungsfähigkeit beinhaltet, daß der Besteuerung nur jenes Einkommen unterworfen wird, das tatsächlich eine Leistungsfähigkeit repräsentiert. Das Existenzminimum wird nicht besteuert. Das Nettoprinzip besagt, daß Ausgaben, die zur Erlangung der Einnahmen geführt haben, abgezogen werden dürfen. Das Prinzip der synthetischen Einkommensteuer sieht vor, daß alle Einkunftsarten gemeinsam und nicht getrennt besteuert werden. Das Prinzip der Progression basiert auf nutzentheoretischen Überlegungen und soll die Gleichmäßigkeit des Steueropfers gewährleisten. Nach dem Prinzip der Periodenbesteuerung soll aus erfassungstechnischen Gründen die Leistungsfähigkeit nur für das jeweilige Kalenderjahr besteuert werden. Das Prinzip der Nichtabzugsfähigkeit von Kosten der Lebenshaltung soll sicherstellen, daß die Einbeziehung der Konsumsphäre der Steuerpflichtigen bei der Leistungsbewertung außer Ansatz bleibt.

Das österreichische Einkommensteuersystem basiert auf dem Grundsatz der persönlichen Steuerpflicht. Seit Inkrafttreten des Einkommensteuergesetzes 1972 wird nicht mehr die sozio-ökonomische Einheit, die Familie, sondern das Individuum besteuert. Damit wurde der Grundsatz der Individualbesteuerung für die Rechtsanwendung des Einkommensteuerrechts zum tragenden Faktor.

Das Einkommen natürlicher Personen unterliegt der Einkommensteuerpflicht. Nicht natürliche Personen (juristische Personen) werden zur Körperschaftssteuer herangezogen. Die unbeschränkte Steuerpflicht betrifft jenen Personenkreis, der im Inland seinen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt hat und erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind beschränkt, d. h. nur mit ihren inländischen Einkünften steuerpflichtig. Damit dieselben Einkünfte nicht in mehreren Staaten erfaßt werden, bestehen mit fast allen Industriestaaten und auch mit einigen Entwicklungsländern Doppelbesteuerungsabkommen.

Die sachliche Steuerpflicht wird durch die Bestimmungen des § 2 des Einkommensteuergesetzes festgelegt. Nur jene Vermögensvermehrungen oder Vorteile, die einer natürlichen Person zufließen,

unterliegen der Einkommensteuer, die unter eine im § 2 (3) EStG 1972 aufgezählte Einkunftsart fallen. Es sind dabei 7 Einkunftsarten vorgesehen:

1. Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
7. Sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG.

Jene Vermögenszuwächse oder sonstigen Vorteile, die unter den 7 Einkunftsarten nicht erfaßt werden, gelten nicht als Einkünfte. Das zu versteuernde Einkommen stellt die Summe oben dargestellter Einkünfte dar, verringert um die Sonderausgaben (§ 18 EStG), berichtigt um die Tarifvorschriften (außergewöhnliche Belastungen und Sanierungsgewinne) und gekürzt um die Freibeträge.

Erhoben wird die Einkommensteuer durch Veranlagung, durch Steuerabzug vom Arbeitslohn bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Lohnsteuer) und durch Steuerabzug vom Kapitalertrag von bestimmten Kapitalerträgen (Kapitalertragsteuer).

III. Begünstigungen, die sich aus denen des Einkommensteuerrechtes ergeben

A. Allgemeine Befreiungen und Begünstigungen

Wie oben angeführt sind nur jene Vermögenszuwächse, die im § 2 (3) EStG als eine der 7 Einkunftsarten erfaßt sind, steuerpflichtig. Darüber hinaus sieht das Einkommensteuerrecht eine Reihe von Befreiungen und Begünstigungen vor, die bei der Veranlagung oder bei der Ermittlung der Lohnsteuer berücksichtigt werden können bzw. müssen.

Die Befreiungsbestimmungen des § 3 EStG beziehen sich neben bestimmten Bezügen aus öffentlichen Kassen auf Arbeitnehmereinkünfte bzw. geldwertige Zuflüsse an die Arbeitnehmer. Außerdem betreffen die Ziffern 31 und 32 die Steuerfreiheit von Wertpapierzinsen von nach § 107 EStG steuerbegünstigt angeschafften Wertpapieren und von Sparprämien gemäß § 2 (3) lit. b des Prämienparföderungsgesetzes.

Im § 18 EStG wird mit der Regelung der Sonderausgaben das Prinzip der Nichtabzugsfähigkeit der Kosten der Lebenshaltung weitgehend durchbrochen. Die Sonderausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens von der Summe der Einkünfte abzuziehen. Sie umfassen:

- auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten
- Beiträge und Versicherungsprämien zu freiwilligen Personenversicherungen
- Aufwendungen für Wohnraumbeschaffung
- Verlustabzug
- Kirchenbeiträge und Steuerberatungskosten.

Zu den auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten gehören auch die sogenannten außerbetrieblichen Versorgungsrenten. Hier kann bei Übertragung eines Betriebes zwischen nahen Verwandten, wenn der Wert der kapitalisierten Rente gegenüber dem Wert des Unternehmens im Ganzen unbedeutend ist, die Zahlung des Übernehmers an den Übergeber als Sonderausgabe abgesetzt werden. Daraus ergibt sich die Möglichkeit, die Steuerprogression des Übernehmenden zu vermindern, während der Übergebende mangels geringer Einkünfte an der unteren Skala rangiert. Der gleiche Effekt wird durch außerbetriebliche Gegenleistungsrenten erzielt, wo die Rentenzahlungen dann abgesetzt werden können, wenn der kapitalisierte Wert der Rentenverpflichtung überschritten ist.

Die Beiträge und Versicherungsprämien zu freiwilligen Personenversicherungen sind in ihrer Höhe durch den Familienstand bestimmt und können pro Person mit jährlich 10.000 bzw. 5.000 Schilling für Kinder in Anspruch genommen werden. Auch die Beiträge (bzw. Darlehensrückzahlungen), die vom Wohnungswerber bzw. Hausbauenden zur Errichtung von Wohnungen oder Wohnhäusern aufgebracht werden, können als Sonderausgabe abgesetzt werden. Sie sind ebenso wie die Versicherungsbeiträge vom Familienstand abhängig und betragen 10.000 bzw. 5.000 Schilling pro Person und Jahr.

Der Verlustabzug nimmt innerhalb der Sonderausgaben eine Sonderstellung ein. Verluste, die nicht innerhalb der Einkunftsarten ausgeglichen werden, können unter bestimmten Voraussetzungen in den 5 folgenden Jahren vorgetragen und als Sonderausgabe abgezogen werden. Die Vortragsfähigkeit ist auf die 3 unternehmerischen Einkunftsarten beschränkt, und die Gewinnermittlung muß durch Bestandvergleich vorgenommen werden. Kirchenbeiträge sind beschränkt, Steuerberatungskosten sind zur Gänze als Sonderausgaben abzusetzen.

Die Tarifbegünstigungen der §§ 33 — 38 EStG umfassen die Steuerabsetzbeträge, die außergewöhnliche Belastung, den Sanierungsgewinn, die Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften und die Verwertung von Patent- und Urheberrechten. Die Steuerabsetzbeträge garantieren einerseits, daß das Existenzminimum unbesteuerbar bleibt und andererseits, daß bestimmte sozialpolitische Erfordernisse gewährleistet werden⁸.

Außergewöhnliche Belastungen, die Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, werden „insoweit vor Berechnung der Steuer vom

Einkommen abgezogen, als sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen“. Auch hier wird ebenso wie bei den Sonderausgaben das Prinzip der Nichtabzugsfähigkeit der Lebensführung vernachlässigt. Die außergewöhnlichen Belastungen beziehen sich vor allem auf behinderte Kinder bzw. Körperbehinderte, auf den Unterhalt des geschiedenen Ehegatten, auf die Berufsausbildung, auf Katastrophenschäden, auf Neugründung von Hausständen und anderes mehr.

Seit der Gültigkeit des Einkommensteuergesetzes 1972 werden die Sanierungsgewinne innerhalb der Tarifbegünstigungen behandelt. Die Begünstigung kann nur im Rahmen von Unternehmereinkommen in Anspruch genommen werden. Sie gewährt Steuerfreiheit für Gewinne, die durch den ganzen oder teilweisen Erlaß von Schulden entstehen.

Die außerordentlichen Einkünfte beziehen sich vor allem auf die Veräußerungsgewinne, Enteignungsgewinne und Einkünfte aus außerordentlicher Waldnutzung. Der Vorteil kann nur bei den Einkunftsarten 1 — 3 angewendet werden, da Veräußerungsgewinne nur dort auftreten. Die Begünstigung liegt darin, daß sich die auf die außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer auf Antrag auf die Hälfte bzw. 25 % des normalen Satzes ermäßigt.

Die Verwertung von Patent- und Urheberrechten bezieht sich auf die persönliche Verwertung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen und auf die Verwertung von selbstgeschaffenen literarischen oder künstlerischen Urheberrechten.

Hier gelten dieselben Begünstigungen wie bei den außerordentlichen Einkünften.

Gemäß § 40 EStG und § 41 EStG bleiben gewisse Beträge bei der Veranlagung steuerfrei. Dies betrifft steuerabzugspflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. Zinsen festverzinslicher Wertpapiere (S 7.000,— p. a.) und andere Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (S 10.000.— p. a.).

B. Begünstigungen im Zusammenhang mit den Einkunftsarten

a) Haupteinkunftsarten

1. Unternehmereinkünfte

Als Unternehmereinkünfte werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezeichnet. Für die Ermittlung der Unternehmereinkünfte sind insbesondere die Bestimmungen der §§ 4 — 14, 17, 20, 20 a, 21, 22, 23, 24, 122 und 123 EStG maßgebend. Hier beziehen sich die Begünstigungen in der Hauptsache auf die Besteuerungsgrundlage.

Jene Gewerbetreibende, deren Firmen nicht im Handelsregister eingetragen sind, ermitteln ihren Gewinn nach den Bestimmungen des § 4 (1) EStG. Dabei wird der allgemein gültige Grundsatz durchbrochen, daß sich der aus der Verwertung eines Wirtschaftsguts ergebende Erfolg, sobald das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen gehört, betrieblich verursachter Gewinn oder Verlust sei. Nach den Bestimmungen des § 4 (1) EStG bleibt „der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehört, außer Ansatz“ und unterliegt so wie jedes private Wirtschaftsgut nur dann der Besteuerung, wenn die Zeitgrenzen bezüglich des Spekulationsgewinnes unterschritten werden⁹.

Weiters wird im § 4 (4) und (5) EStG geregelt, daß Zuwendungen an Hochschulen, Forschungsstätten usw. steuerfrei sind, sofern sie nicht 6 % des Gewinns des unmittelbar vorangegangenen Jahres übersteigen.

Bei freiberuflicher Tätigkeit sieht das Gesetz im § 4 (6) EStG die Möglichkeit vor, Betriebsausgaben, wenn auch nur in beschränkter Höhe, ohne Nachweis abzusetzen.

Zu den Begünstigungen der unternehmerischen Sphäre gehören insbesondere auch die Investitionsbegünstigungen. Sie umfassen:

- die vorzeitigen Abschreibungen (§ 8 EStG),
- die Investitionsrücklagen (§ 4 [7] und § 9 EStG),
- den Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG),
- die Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG) und
- die geringwertigen Wirtschaftsgüter (§ 13 EStG).

Die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages gewährleistet durch die Möglichkeit, die Abschreibungen auf das abnutzbare Anlagevermögen mit bis zu 120 % anzusetzen, eine echte Steuerersparnis. Dadurch kann eine — sollten sich im Unternehmen Gewinne aus laufenden Preissteigerungen für die Produktionsfaktoren ergeben — Scheingewinnbesteuerung weitgehend abgefangen werden.

Mittels der Bestimmungen bezüglich der vorzeitigen Abschreibungen, der Investitionsrücklagen, der Übertragung stiller Reserven und der geringwertigen Wirtschaftsgüter kann die Ertragsteuerbelastung bei anhaltenden Investitionen in die Zukunft verlagert werden. Daraus ergibt sich einerseits ein Zinsgewinn, da das Kapital, welches für die Steuer aufzubringen wäre, im Unternehmen verbleibt, und andererseits können durch Ausnutzung der Konjunkturschwankungen echte Steuerersparnisse erlangt werden. Vorzeitige Abschreibungen, Investitionsrücklagen, Übertragungen stiller Reserven und geringwertige Wirtschaftsgüter können wahlweise in Anspruch genommen werden. Man wird dadurch in Verlustjahren Reserven, die man in der Vergangenheit angelegt hat, steuerunwirksam auflösen können. Bei der Übertragung stiller Reserven besteht außerdem die Möglichkeit, Erträge, die sich aus der Veräußerung von abschreibbaren Anlagegü-

tern ergeben, auf nicht abschreibbare Anlagegüter zu übertragen¹⁰, womit die Besteuerung für unbestimmte Zeit aufgeschoben werden kann.

Die Rücklage für nicht entnommene Gewinne ist durch die Gewinnentnahme (50 %) bzw. mit 15 % des Gesamtgewinnes begrenzt, und kann nur von physischen Personen in Anspruch genommen werden. Hier wird unter Berücksichtigung einer gewissen Wartefrist die Kapitalbasis des Unternehmens steuerfrei erhöht.

Die Bestimmungen des § 6 (7) und § 123 EStG, die die Auslandsbeteiligungen und Auslandsforderungen betreffen, führen zu einem ähnlichen Effekt wie die steueraufschiebenden Investitionsbegründungen. Insbesondere die Begünstigung des § 123 gestattet einen Steueraufschub bis zum vollen Eingang der Auslandsforderung und hat damit den gleichen Finanzierungseffekt wie die vorzeitigen Abschreibungen, ohne jedoch mit der für die Unternehmen oft schwer erfüllbaren Auflage der gewinnbringenden Erneuerungs- bzw. Erweiterungsinvestition belastet zu sein.

Die Dotierung von Altersvorsorgen (§ 14 EStG) und Zuwendungen an Pensionskassen (§ 4 [4] 2 EStG) ist auch nach den geänderten Bestimmungen des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1977 noch immer ein Vorteil für die Unternehmen. Obwohl die Möglichkeiten der steuerfreien Dotierung des Sozialkapitals und die Bildung steuerfreier stiller Reserven eingeschränkt wurden¹¹, bleibt jedoch der Effekt der Steuerstundung voll erhalten.

Für freiberuflich Tätige sieht der § 9 (4) EStG die Möglichkeit der Übertragung von Investitionsrücklagen auf festverzinsliche Wertpapiere vor, um den freiberuflich Tätigen eine zusätzliche steuerfreie Altersvorsorge zu ermöglichen.

Aufgrund der Bestimmungen des § 6 (1), (2) und (3) EStG und aufgrund des von der betriebswirtschaftlichen Theorie vertretenen imparitätischen Realisationsprinzips besteht für die bilanzierenden Unternehmen die Verpflichtung bzw. die Möglichkeit, stille Reserven aufzubauen. Diese stillen Rücklagen bleiben solange steuerfrei, bis das Unternehmen sie auflöst. Auch hier ergibt sich ein Steuerstundungseffekt. Durch die Zeitpunktwahl der Auflösung der stillen Reserven kann eine echte Steuerersparnis, sei es durch Nivellierung der Progression oder durch echten Steuerausfall, erreicht werden.

Der Veräußerungsgewinn¹², der sich bei Verkauf eines ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes bzw. eines Mitunternehmeranteils ergibt, bleibt zunächst bis S 100.000,— steuerfrei. Für den Rest kann auf Antrag der ermäßigte Steuersatz für außerordentliche Einkünfte herangezogen werden. Wurde der Betrieb innerhalb der letzten 3 Jahre erworben und wurde Erbschaftssteuer bezahlt, so kann die Besteuerung auf Antrag ermäßigt oder erlassen werden.

2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Unter Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit versteht man Bezüge, die sich aus aufrechten oder schon beendeten Dienstverhältnissen ergeben. Die Begünstigungen reichen von den Bestimmungen des § 3 EStG über die Vorschriften des § 33 (5) und (6) EStG zu den Bedingungen der §§ 67 — 68 EStG. Die Landarbeiterfreibeträge des § 104 EStG sind wegen ihrer Geringfügigkeit praktisch von untergeordneter Bedeutung.

Die Bestimmungen des § 26 EStG können nicht als Begünstigungen des Einkommensteuergesetzes angesehen werden¹³.

Die Vorteile, die sich für den Dienstnehmer aus dem § 3 ergeben, betreffen Jubiläumsgeschenke, Fehlgeldentschädigungen, Aufwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer, die Verköstigung der Arbeitnehmer, Mietwerte bei Gewährung von freien oder verbilligten Wohnungen oder Zinsersparnissen bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Arbeitgeberdarlehen. Die genannten Vorteile sind nach oben begrenzt.

Nach den Bestimmungen des § 33 (5) und (6) EStG stehen den Arbeitnehmern Absetzbeträge für Einkünfte aus bestehenden Dienstverhältnissen bzw. für Einkünfte als Pensionsempfänger zu. (S 3.000,— p. a. bzw. S 2.000,— p. a.). Die sogenannten sonstigen Bezüge, welche im § 67 EStG geregelt sind, umfassen unter anderem den 13. und 14. Monatsgehalt, Jahresabschlußprämien und Bilanzgelder. Davon ist ein Teil (S 8.500,— p. a.) steuerfrei, während der Rest, wenn er auf 1/6 des Jahreseinkommens beschränkt bleibt, mit festen Sätzen (6, 2, 1 oder 0 %, je nach Anzahl der Kinder) besteuert wird. Vergütungen für Dienstleistungen werden, auch wenn sie über die 1/6-Grenze hinausgehen, mit festen Sätzen besteuert¹⁴.

Im § 68 EStG werden die Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulagen, in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit behandelt. Dafür besteht ein Freibetrag (S 5.070,— p. a.), und darüber hinausgehende Beträge werden wiederum mit einem festen Satz besteuert (15 %).

Als weitere Begünstigung ist die Bestimmung anzusehen, daß die sonstigen Bezüge, die mit festen Steuersätzen versteuert werden, bei der Veranlagung außer Betracht bleiben.

b) Nebeneinkunftsarten

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die sonstigen Einkünfte werden als Nebeneinkünfte bezeichnet. Soweit sie einem Betriebsvermögen angehören, sind sie subsidiär als betriebliche Einkünfte zu erfassen.

1. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen sind im § 27 EStG geregelt bzw. befinden sich in den §§ 40 und 41 EStG¹⁵ Bestimmungen, die die Einkünfte aus Kapitalvermögen betreffen. Grundsätzlich gehören dazu Einkünfte aus Zinsen- und Gewinnanteilen aus Körperschaften. Bei den Zinsen ist im § 27 EStG ein Freibetrag von S 7.000,— vorgesehen. Bei den nach § 107 steuerbegünstigt angeschafften Wertpapieren werden bei Anschaffung 5 % von der Finanzverwaltung erstattet; die Anschaffung ist jedoch mit S 100.000,— im Jahr begrenzt. Ähnliche Bestimmungen enthält der § 108 EStG, wo das Bausparen geregelt ist. Hier werden 17 % erstattet, und die Bemessungsgrundlage beträgt S 7.000,— pro Person und Jahr. *)

Gewinne, die sich aus dem Verkauf von Vermögenswerten bei dieser Einkunftsart ergeben, sind generell steuerfrei. Die Steuerfreiheit wird nur dann durchbrochen, wenn die Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist geschieht oder wenn die Vermögenswerte einem Betriebsvermögen angehören bzw. eine wesentliche Beteiligung darstellen.

Zahlungen, die als Wertsicherung für hingegebene Darlehen vereinbart werden, gelten nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen.

2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind in § 28 EStG geregelt. Sie betreffen in der Hauptsache Miet- und Pachteinnahmen von unbeweglichem Vermögen und Sachinbegriffen¹⁶.

Bei Mieteinnahmen, die nach dem Mietengesetz verrechnungspflichtig sind, bleibt auf Antrag der Überschuß der Mieteinnahmen über die Werbungskosten steuerfrei. Die Steuerfreiheit setzt jedoch voraus, daß dieser Überschuß innerhalb der nächsten 6 Jahre gegen Verluste, die sich aus dem gleichen Objekt ergeben, aufgerechnet wird. Damit wird im Grund der gleiche Effekt wie bei der Investitionsrücklage, nämlich die Stundung der Steuerschuld bzw. die Ersparnis der Steuerschuld bei Verlusten erreicht.

Die Aufwendungen für Großreparaturen, Assanierungen und Adaptierungen nach dem Stadterneuerungsgesetz können entweder im Jahre des Entstehens oder auf Antrag auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben werden.

Der Mehrertrag, der sich aus dem Verkauf eines Mietgegenstandes (z. B. Wohnhäuser, Rechte) ergibt, ist steuerfrei. Beschränkungen gelten auch hier wieder bezüglich des Spekulationsgewinnes.

*) Durch die Neuregelung vom 7. 9. 1979 werden bei Wertpapieren keine Beträge, beim Bausparen 10% erstattet.

3. Sonstige Einkünfte

Die sogenannten sonstigen Einkünfte werden im § 29 EStG taxativ aufgezählt. Dazu gehören wiederkehrende Bezüge, Einkünfte aus Veräußerungen, Einkünfte aus Leistungen und Funktionsgebühren. Bei den wiederkehrenden Bezügen, die analog zu den Renten und dauernden Lasten nach § 18 (1) Z 1 EStG geregelt sind, ergibt sich die Begünstigung, daß durch die Teilung des Einkommens des Betriebsinhabers die Steuerprogression gemindert wird¹⁷.

Die Einkünfte aus Veräußerungen betreffen den § 30 EStG (Spekulationsgewinn) und den § 31 EStG (Veräußerung wesentlicher Beteiligungen). Grundsätzlich sind Veräußerungen von Privatvermögen steuerfrei. Dieses Prinzip wird bei den Spekulationsgewinnen und bei den Gewinnen aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen durchbrochen. Ein Spekulationsgeschäft liegt dann vor, wenn ein unbewegliches Wirtschaftsgut des Privatvermögens innerhalb von 5 Jahren und sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter des Privatvermögens innerhalb von 1 Jahr verkauft werden.

Von einer steuerpflichtigen Veräußerung wesentlicher Beteiligungen spricht man dann, wenn der in den letzten 5 Jahren im Privatvermögen gehaltene Anteil an einer Kapitalgesellschaft, 25 % des Grund- oder Stammkapitals der Gesellschaft übersteigt und wenn der veräußerte Anteil mehr als 1 % des Grund- oder Stammkapitals ausmacht. Auch hier besteht wie beim Veräußerungsgewinn ein Freibetrag von S 100.000,—. Bei Veräußerung nur eines Teiles der Beteiligung vermindert sich der Betrag anteilmäßig. Bei den Einkünften aus der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen kann der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 EStG beantragt werden.

Die Einkünfte aus Leistungen (gelegentliche Vermittlungen) sind bis zu einem Betrag von S 3.000,— p. a. steuerfrei (Freigrenze).

IV. Vorteile, die sich aus den Grundsätzen und Prinzipien des Einkommensteuerrechts ergeben

a) Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Gewerbetreibende, deren Firmen im Handelsregister eingetragen sind¹⁸, sind gesetzlich angehalten, jährlich eine Handelsbilanz aufzustellen (§ 39 HGB). Die Handelsbilanz ist somit die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung¹⁹. Grundsätzlich basieren die Bewertungsrichtlinien der Handelsbilanz, jedoch im verschärften Ausmaße gegenüber der Steuerbilanz, auf dem imparitätischen Realisationsprinzip, d. h. Verluste müssen auf jeden Fall ausgewiesen, Gewinne dürfen jedoch erst bei Realisierung erfaßt werden²⁰.

Jene Kaufleute, die nach § 5 EStG bilanzieren, können außerdem Wirtschaftsgüter, die objektiv mit dem Betrieb in gewisser Beziehung stehen, als gewillkürtes Betriebsvermögen aufnehmen. Damit stehen dem Steuerpflichtigen sämtliche steuerrechtlichen Bewertungsbegünstigungen auch für diese Wirtschaftsgüter zu.

Beispiel: Bei der Herstellung eines Gebäudes kann der Unternehmer die vorzeitige Abschreibung nach § 122 EStG (1979 25 % der Herstellungskosten) in Anspruch nehmen.

b) Grundsatz der Individualbesteuerung

Wie oben erläutert, gilt seit 1972 in Österreich der Grundsatz der Individualbesteuerung. Im Zusammenhang mit der zivilrechtlichen Gestaltungsfreiheit ergibt sich hier eine Vielfalt von Möglichkeiten, um die Einkommensteuerbelastung niedrig zu halten. Als gängige Instrumente sind dabei das Miteigentum bzw. Mitunternehmerschaften und schuldrechtliche Verhältnisse anzusehen. Dabei kann eine Kombination des „Einkommenssplittings“ mit anderen Vorteilen, die sich vor allem aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, erreicht werden.

Das Miteigentum ist sehr häufig bei der 6. Einkunftsart bei der Vermietung und Verpachtung zu finden. Damit kann für den einzelnen die Besteuerungsbasis und in der Folge auch die Steuerprogression geschmälert werden.

Bei den Mitunternehmerschaften sind die Gesellschaften bürgerlichen Rechts, die Handelsgesellschaften (OHG, KG) und die unechten stillen Gesellschaften zu nennen. Sie können die Einkunftsarten 1 — 3 betreffen und sind somit für alle Investitionsbegünstigungen bzw. sonstigen Begünstigungen, die sich aus der unternehmerischen Einkunftssphäre ergeben, offen.

Die Möglichkeit des „Einkommenssplittings“ innerhalb des Familienkreises ergibt sich u. a. auch aus der sogenannten Bilanzbündeltheorie. Sie besagt, daß im Falle von Mitunternehmerschaften jeder einzelne Mitunternehmer einkommensteuerrechtlich als eigener Unternehmer zu behandeln ist. Voraussetzung für die Anerkennung von Mitunternehmerschaften zwischen Ehegatten sind entweder mündlich oder schriftlich abgeschlossene Gesellschaftsverträge oder Ehepakte, aus denen sich offenkundig ergibt, daß beide Ehepartner am Unternehmen beteiligt sind. Bei den Mitunternehmerschaften kann jeder Beteiligte Einkünfte aus Gewerbebetrieben beziehen, ohne jedoch selbst mittätig sein zu müssen.

Beispiel: Die Kinder des Unternehmers werden Kommanditisten bzw. unechte stille Gesellschafter.

Auch die echte stille Gesellschaft kann einen ähnlichen Effekt wie eine Mitunternehmerschaft haben. Die Einkünfte des echten stillen

Gesellschafter werden zwar ertragsteuerlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt, sie stellen jedoch auch Unternehmereinkünfte dar. Bei den echten stillen Gesellschaftern kann die Mittätigkeit die Kapitalanlage ersetzen.

Beispiel: Die im Unternehmen mittätige Ehegattin ist als stille Gesellschafterin am Ergebnis der Unternehmung beteiligt.

Ein weiterer großer Bereich der Herabsetzung der Steuerlast für den Einkommensteuerpflichtigen ergibt sich aus der Möglichkeit Schuldrechtsverhältnisse innerhalb der Familie zu schaffen. Dienstverträge zwischen Ehegatten, Darlehensverträge, Mietverträge usw. Die Dienstverträge zwischen Ehegatten werden nur dann anerkannt werden, wenn die Leistung des Ehegatten über die eheliche Beistandspflicht hinausgeht.

Beispiel: Die Ehegattin vermietet an ihren als freiberuflich Arzt tätigen Mann ihr Haus. Außerdem ist sie bei ihm als Sekretärin bzw. als Arzthelferin tätig.

c) Grundsatz der getrennten persönlichen Steuerpflicht der physischen und der juristischen Personen

Das rapide Ansteigen der Zahl der Gesellschaften mit beschränkter Haftung in den letzten Jahren ist sicherlich auch auf die damit verbundene Möglichkeit der Einkommensteilung zurückzuführen. Wie oben angeführt, unterliegt die Körperschaft der Körperschaftsteuerpflicht und die physische Person der Einkommensteuerpflicht. Eine Zusammenveranlagung, auch bei Alleingesellschaftern, findet nicht statt. Darüber hinaus kann der Alleingesellschafter ohne weiteres als Gesellschaftergeschäftsführer fungieren. Solange die Bezüge des Gesellschaftergeschäftsführers und andere Vergütungen für Leistungen an diesen sich im Rahmen der üblichen Sätze bewegen, wird man nicht von versteckter Gewinnausschüttung sprechen können.

Die Vorteile, die sich aus der dargestellten Aufteilung Unternehmer-einkommen und Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit ergeben, entstehen durch die Progressionsminderung mittels „Einkommenssplittings“ und durch die Inanspruchnahme der Begünstigungen, die sich bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ergeben²¹.

Beispiel: Ein Unternehmer gründet eine Ges. m. b. H. mit einem zweiten Minderheitsbeteiligten. Er übernimmt die Minderheitsbeteiligung sofort nach Gründung und ist damit alleiniger Eigentümer der Ges. m. b. H. In der Generalversammlung bestellt er sich selbst zum handels-, bzw. gewerberechtlichen Geschäftsführer. Er kann sich nunmehr ein Geschäftsführergehalt in angemessener Höhe auszahlen

und vermindert dadurch das ertragsteuerpflichtige Einkommen der Gesellschaft. Außerdem kann er daneben systematisch alle anderen Vorteile, die sich bei den nichtselbständigen Einkünften ergeben, ausnützen.

Ein zusätzlicher Vorteil, der sich aus der Trennung der Einkünfte der physischen und natürlichen Personen ergibt, ist durch eine Holdingkonstruktion unter Anwendung des Schachtelprivilegs zu lukrieren. Nach dem Schachtelprivileg bleiben Ausschüttungen aus einer Kapitalgesellschaft, die nur mit dem halben Körperschaftsteuersatz belegt sind²², beim Empfänger, — d. i. eine andere Kapitalgesellschaft, die sogenannte Holdinggesellschaft — steuerfrei. Bedient sich nun eine physische Person dieser Konstruktion und ist sie alleinige Eigentümerin der Holding, die wiederum Alleineigentümerin der Tochtergesellschaft ist, so erspart sie sich die Einkommensteuer auf die Ausschüttungen. Natürlich können auch beide Konstruktionen — Steuerersplitting durch Leistungen und Verschachtelung nach dem Holdingprinzip — gleichzeitig verwendet werden.

d) Prinzip der synthetischen Steuerauffassung

Das Prinzip der synthetischen Einkommensteuer beinhaltet den Ausgleich der Einkünfte innerhalb der verschiedenen Einkunftsarten. So kann jemand, der bei einer der Einkunftsarten Verluste erwirtschaftet hat²³, sie mit den Überschüssen anderer Einkunftsarten ausgleichen.

Sind im Einkommen Einkünfte aus den unternehmerischen Bereichen enthalten, so können diese nicht selber mittels der Investitionsbegünstigungen oder sonstiger Begünstigungen steuerlich negativ gehalten werden. Die negativen Einkünfte, welche mit den positiven aufgerechnet werden, schmälern somit die Progression der positiven Einkünfte. Ob sich die unternehmerischen Einkünfte dabei aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb entweder in Form von Einzelunternehmungen oder in Form von Mitunternehmerschaften ergeben, ist irrelevant.

Beispiel: Ein Steuerpflichtiger ist an einer Kommanditgesellschaft als Kommanditist beteiligt, welche aufgrund der Inanspruchnahme der Investitionsbegünstigungen steuerliche Verluste erwirtschaftet. Ist er bereit, seine Haftungsbasis bis in Höhe dieser Verluste zu erweitern, so kann er den Verlustausgleich geltend machen. Bei Verkauf der Kommanditbeteiligung stehen ihm S 100.000,— als Freibetrag und der halbe Steuersatz als Veräußerungsgewinn zur Verfügung.

Als besonderer Vorteil im Zusammenhang mit der synthetischen Steuerauffassung soll jene Regelung besprochen werden, die sich im Zusammenhang mit § 28 (2) EStG ergibt. Bedingt durch die Zehnjahresregel bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung können

Reparaturkosten ausgeglichen werden, unabhängig davon, ob sich die Einkunftsquelle noch im Eigentum des Steuerpflichtigen befindet oder nicht²⁴.

Beispiel: Jemand ist Eigentümer eines Mietshauses, läßt es generalüberholen und nimmt die Zehnjahresregelung in Anspruch. Vor Ablauf der 10 Jahre veräußert er das generalüberholte Mietshaus. Er kann aber trotzdem in Zukunft die auf 10 Jahre aufgeteilten Reparaturkosten mit anderen Einkünften z. B. aus nichtselbständiger Arbeit, die sich aus einer Geschäftsführertätigkeit in der Familienges. m. b. H. ableiten, ausgleichen.

e) Prinzip der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit

Nachdem bei der Besteuerung die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und nicht die Vermögensvermehrung besteuert wird, kann sich bei den nicht im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgütern eine einkommensteuerfreie Vermögensvermehrung ergeben. Unter den genannten Voraussetzungen können daher Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu erheblichen Steuerersparnissen führen.

Beispiel: An einer Ges. m. b. H. sind 4 eventuell dem gleichen Familienverband angehörende Personen zu je 25 % beteiligt. Diese Kapitalgesellschaft kann sich natürlich als zweistufige Konstruktion mit einer Holding als thesaurierende Obergesellschaft darstellen. Unter Ausnutzung aller Steuerbegünstigungen, die den unternehmerischen Bereich betreffen, werden die Gewinne so niedrig wie möglich gehalten oder es wird an die Obergesellschaft zum gespaltenen Körperschaftsteuersatz ausgeschüttet. Die sich bei einem eventuellen Verkauf nach den Unternehmensbewertungsmethoden ergebenden Anteilspreise werden natürlich weit über den Nominal- bzw. Anschaffungswerten liegen. Werden nun die Anteile verkauft, so kann der Unternehmensmehrwert steuerfrei vereinnahmt werden.

V. Vorteile, die sich aus der Verknüpfung Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuerrecht und gesetzlicher Sonderbestimmungen ergeben

a) Strukturverbesserungsgesetz

Das vorläufig bis zum 31. 12. 1980 befristete Strukturverbesserungsgesetz bietet in den Artikeln I (Verschmelzung von Kapitalgesellschaften) und Artikel III (Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes in eine Kapitalgesellschaft) Vorteile, die sich auf die Einkommensbesteuerung beziehen. Im Artikel III ist u. a. vorgesehen, daß bei Einbringung eines Einzelunternehmens oder einer Handelsgesellschaft in eine Kapital-

gesellschaft das abnutzbare Anlagevermögen bis zum Anschaffungswert aufgewertet werden kann und daß diese Aufwertung nur zum 1/4 Steuersatz versteuert werden muß.

Im Artikel I wird erstens der steuerfreie Verschmelzungsgewinn, der sich aus der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften ergibt, und zweitens die Gesamtrechtsnachfolge geregelt. Es können somit auch Verlustvorträge von der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft weitergegeben werden, was im Abgabenrecht sicherlich eine Ausnahmeregelung darstellt. Diese Verlustabzüge müssen sich nicht in jedem Fall mit den handelsrechtlichen Verlustvorträgen decken, sodaß sich vor allem bei zukünftigen Ausschüttungen ein entsprechender Vorteil ergibt.

Beispiel: Die A-Ges. m. b. H. wird mit der B-Aktiengesellschaft gegen Aufgabe der Anteile an der A-Ges. m. b. H. verschmolzen. Vor Verschmelzung bestand bei der A-Ges. m. b. H. ein handelsrechtlicher Verlustvortrag und ein steuerrechtlicher Verlustabzug²⁵. Der handelsrechtliche Verlustvortrag wurde durch Sanierung von Seiten der Gläubiger, das sind unter Umständen gleichzeitig die Vorgesellschafter, für welche der Forderungsnachlaß ertragsteuermäßig abschreibbar ist, ausgeglichen. Der steuerrechtliche Verlustabzug bleibt jedoch voll bestehen, und es ergibt sich durch die Gesamtrechtsnachfolge die Möglichkeit, durch die Übernahme der Verlustabzüge in die B-AG in weiterer Folge ertragsteuerfreie Ausschüttungen aus der B-AG durchzuführen. Wurde ursprünglich eine Holding zwischen die Eigentümer der Aktien und die B-AG geschaltet, so kann der Eigentümer eventuell über die Rückzahlung des gestundeten Kaufpreises der Aktien Gewinne²⁶ völlig ertragsteuerfrei in das Privatvermögen der Eigentümer der Holdinganteile überführen.

Ein weiterer Vorteil, der sich aus der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge ergeben kann, ist die Tatsache, daß versteuerte Rücklagen mitübernommen werden können. Diese Rücklagen dienen in der Folge zur Finanzierung der Steuerbelastungen für die Ausschüttungen. Dies ist deswegen so, weil im Normalfall aus dem Gewinn die Ausschüttung und die Steuer auf die Ausschüttung bzw. auf den nicht ausgeschütteten Teil des Gewinnes finanziert werden müssen, womit sich die Besteuerung der Ausschüttung im Grenzfall von 27,5 % auf rd. 38 % erhöht. Bei Vorhandensein der steuerfreien Rücklagen kann jedoch dieser Schatteneffekt bei der Ausschüttung vermieden werden, und der gesamte Gewinn kann, ohne gegen die Bestimmungen des Aktienrechtes zu verstoßen²⁷, ausgeschüttet werden.

b) Doppelbesteuerungsabkommen

Die Doppelbesteuerungsabkommen sollen verhindern, daß die gleichen Einkommen mehr als einmal besteuert werden. Die für die

Besteuerung gültigen Bestimmungen sind in den sogenannten Zuteilungsregeln erfaßt und sichern unter anderem die Besteuerung im Quellenstaat. Im Unterschied zu anderen Einkunftsquellen sind die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von beweglichen Wirtschaftsgütern z. B. Lizenzen, Patenten usw. in Österreich, solange keine Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens besteht, nicht steuerpflichtig.

Beispiel: Ein österreichisches Unternehmen zahlt für die Ausnutzung eines Patentrechtes an ein ausländisches Unternehmen Lizenzgebühren. Diese Lizenzgebühren sind in Österreich nicht ertragsteuerpflichtig.

Um sich im Wohnsitzstaat ein bestimmtes Steueraufkommen für Einkünfte aus dem Ausland zu sichern, gibt es mehrere Methoden. Es gelten grundsätzlich das Steueranrechnungsverfahren und der Progressionsvorbehalt. Der Progressionsvorbehalt beinhaltet z. B. im Falle der Bundesrepublik Deutschland die Möglichkeit des zwischenstaatlichen Verlustausgleichs.

Beispiel: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger besitzt sowohl in Österreich als in der BRD einen Gewerbebetrieb. Aufgrund der Ausnutzung sämtlicher Vorteile, die sich aus der österreichischen Steuergesetzgebung ergeben, erwirtschaftet er in Deutschland einen steuerlichen Verlust, den er in Österreich gegen einen Gewinn verrechnen kann, womit der deutsche Verlust bei Berechnung des Steuersatzes für das österreichische Einkommen die österreichische Progression schmälert. Löst er in den folgenden Jahren die gebildeten stillen Reserven in Deutschland auf, ergibt sich durch die Zweiteilung des Einkommens zwar der erhöhte Steuersatz in Österreich, aber auf die geringere Basis. In Deutschland wird nur das Quelleneinkommen zu einem geringeren Satz besteuert.

VI. Ergebnis

Infolge der Vielfalt der Grundsätze des Steuerrechts konnten die sich daraus ergebenden Vorteile nur punktuell dargestellt werden. Als erstes Ergebnis kann festgehalten werden:

Das Zusammenspiel der genannten Bereiche und die von ertragsteuerlichen Überlegungen geleiteten dispositiven wirtschaftlichen Entscheidungen können die Steuerbelastung eines Unternehmens erheblich senken. Die steuerlichen Bestimmungsgründe sind zwar für wirtschaftliche Entscheidungen sicherlich nur nachrangig, da sich die Ertragsbesteuerung aus einer abgeleiteten Größe, aus dem Gewinn bzw. aus dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten,

ergibt. Je größer jedoch die Vorteile bzw. je höher die Steuerbelastung wird, desto mehr werden sich vor allem die unternehmerischen Entscheidungen an der Ertragsbesteuerung orientieren.

Die Frage, ob die verhältnismäßig niedrigen Einkommensteuerquoten auf sogenannte „loop holes“ oder auf gewollte Begünstigungen im österreichischen Einkommensteuerrecht zurückzuführen sind, ist nicht eindeutig zu beantworten.

Ohne Zweifel ergeben sich bei allen Einkunftsarten allein aus der Einkommensteuergesetzgebung eine Vielfalt von Befreiungen und Begünstigungen. Während die Befreiungen meist nur geringe Auswirkungen auf die Steuerersparnis der Pflichtigen haben, sind es die Begünstigungen, die sich an den Gesetzen selbst und aus den Grundsätzen bzw. Prinzipien ergeben, die die steuerlichen Belastungen weitgehend einschränken können. Eine entsprechende Steuerplanung, welche sachlich, räumlich und zeitlich ausgerichtet ist, wird die Effektivität der Ausnützung von Steuervorteilen erhöhen.

Eine solche „konzentrierte Steuerplanung“ ist im vollen Ausmaß nur im unternehmerischen Bereich möglich. Nur ein Unternehmer kann seiner Steuerbelastung durch sachliche Begünstigungen soweit vor sich herschieben, bis sich eine Möglichkeit ergibt, die angesammelten stillen Reserven steuerfrei aufzulösen²⁸ oder die stillen Reserven im Rahmen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften²⁹ steuerfrei zu veräußern. Die räumliche Dimension hat bei zunehmender internationaler Arbeitsteilung auch für Klein- und Mittelbetriebe erhöhte Bedeutung. So kann man zB jene Teile einer Produktion, die am gewinnträchtigsten sind, im Rahmen einer Kapitalgesellschaft in eine Steueroase verlegen, ohne dabei gegen irgendein Steuergesetz zu verstoßen.

Voraussetzung für die Ausnutzung der Vielfalt von Steuerbegünstigungen ist also eine weitgehende Gestaltungsfreiheit, die bei den einzelnen Einkunftsarten in unterschiedlichem Ausmaß gegeben ist, sich jedoch mit zunehmender Ausstattung mit dispositivem Kapital beträchtlich erhöht. Hauptverantwortlich für die geringen Einkommensteuerquoten scheint dem Autor das Zusammenwirken der legalen Begünstigungen innerhalb der sachlichen, zeitlichen und räumlichen Dimension zu sein. Die Ausnützung der sogenannten „loop holes“ hat sicherlich eine bestimmte Bedeutung für das Steueraufkommen, sollte aber nicht überbewertet werden.

ANMERKUNGEN

- 1 Häufig wird auch der Begriff „tax haven“, d. i. Steueroase, verwendet.
- 2 § 22 (1) Bundesabgabenordnung.
- 3 *Quelle:* OECD-Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965 — 1976, Paris 1978; zitiert aus: Steuern, wer sie zahlt, wer sie trägt. Edith Kitzmantel, Wien 1978., S. 19.
- 4 Davon 8,6 p. c. aus Besteuerung von Körperschaften. (Österreichische Vergleichszahl: 1,3 Prozentpunkte).
- 5 *Quelle:* W. Doralt — H. G. Ruppe. Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band I, Wien, Manz 1978, S. 127.
- 6 W. Doralt — H. G. Ruppe, op. cit., Seite 3 f.
- 7 Der Übergebende bezieht in der Regel keine oder nur geringe Einkünfte aus gewerblichen, landwirtschaftlichen oder freiberuflichen Pensionskassen.
- 8 Dazu dient u. a. der Alleinverdienerabsetzbetrag und Pensionistenabsetzbetrag.
- 9 Vgl. sonstige Einkünfte.
- 10 Z. B. auf Grundstücke.
- 11 Bei der Abfertigungsrücklage können nur mehr 50 % der Abfertigungsansprüche berücksichtigt werden. Bei der Pensionsrückstellung ist ein 20 %iger Fluktuationsabschlag und eine limitierte Obergrenze vorgesehen. Die Änderung des Zinsfußes und der Vorsorge soll nach den Intentionen des Gesetzgebers nur eine Anpassung an die veränderte Zins- bzw. Bevölkerungssituation darstellen.
- 12 Vgl. § 24 EStG.
- 13 Den im § 26 EStG geregelten Zuflüssen, d. s. u. a. überlassene Arbeitskleidung, Beförderung der Arbeitnehmer zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, Dienstreisevergütung, Kilometergelder, Tag- und Nächtigungsgelder, würden, wenn sie nicht ausdrücklich befreit wären, entsprechende Werbungskosten gegenüberstehen.
- 14 Auch sonstige Bezüge, die nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (d. s. vor allem Abfertigungen), werden in ähnlicher Weise begünstigt. Auch hier gilt, daß sie mit festen Sätzen besteuert werden.
- 15 Vgl. allgemeine Befreiungen und Begünstigungen.
- 16 D. s. z. B. Betriebsvermögen im Ganzen.
- 17 Vgl. allgemeine Befreiungen und Begünstigungen, Sonderausgaben.
- 18 Vgl. § 5 EStG.
- 19 Die Steuerbilanz wird dann abweichen, wenn die Bestimmungen des Steuerrechts entgegen den Bestimmungen des Handelsrechtes zwingend sind.
- 20 Vgl. Unternehmereinkünfte, Bestimmungen § 6 (1 — 3).
- 21 Vgl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 22 Nach § 22 (2) KStG ermäßigt sich die Körperschaftsteuer auf offene Ausschüttungen auf die Hälfte des Normalsatzes.
- 23 *Ausnahme:* Verluste aus Veräußerung wesentlicher Beteiligungen können nicht ausgeglichen werden. Verluste aus Spekulationsgeschäften können nur mit Spekulationsgewinnen ausgeglichen werden.
- 24 Die Realisierung des Vermögenszuwachses, der sich aus einem ev. Verkauf des Mietobjektes ergibt, bleibt natürlich steuerfrei (vgl. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung).
- 25 *Annahme:* körperschaftsteuerlicher Verlustabzug ist gleich gewerbesteuerlicher Fehlbetrag.
- 26 Im Verband fällt keine Gewerbeertragsteuer, keine Körperschaftsteuer, keine Kapitalertragsteuer und auch keine Einkommensteuer an.
- 27 Diese oder ähnliche Konstruktionen werden vor allem durch das 2. Abgabenänderungsgesetz 1977, wo beim Handelsbilanzgewinn steuerliche Zurechnungen notwendig werden, äußerst interessant.
- 28 Z. B. in Verlustjahren.
- 29 Vgl. Beispiel: bei Prinzip der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit.